

A. I. Nº - 206826.0001/16-3
AUTUADO - MARISA LOJAS S.A.
AUTUANTE - JOSÉ VICENTE NETO
ORIGEM - IFEP COMÉRCIO
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 23/03/2017

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0036-03/17

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OMISSÕES TANTO DE SAÍDAS QUANTO DE ENTRADAS DE MERCADORIAS DO REGIME NORMAL DE TRIBUTAÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. Autuado não elide a autuação. Infração subsistente. 2. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração subsistente. 3. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOS. Infração subsistente. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES DE BENS PARA INTEGRAR O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. Infração caracterizada. 5. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. BENS ADQUIRIDOS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE. Infração 05 subsistente. Não acatadas as preliminares de nulidade suscitadas. Auto de Infração **PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 31/03/2016, exige crédito tributário no valor de R\$205.027,07, através das seguintes infrações:

Infração 01 - 04.05.02. Falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2011 e 2012. Exigido o valor de R\$187.128,76, acrescido da multa de 100%. Consta como complemento que “A empresa deixou de recolher o ICMS devido relativo à falta de emissão de documentos fiscais nas saídas de mercadorias tributadas, apurada através do levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, fls. 19 a 83.”;

Infração 02 - 02.01.03. Falta de recolhimento ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, nos meses março a maio, julho de 2011, junho a dezembro de 2012. Exigido o valor de R\$5.394,12, acrescido da multa de 60%. Consta como complemento que o autuado “Deu saídas de mercadorias tributadas através da ECF sem tributação, fls. 85A a 87A-2011 e 88 a 90.”;

Infração 03 - 03.02.05. Recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, nos meses de junho a dezembro de 2012. Exigido o valor de R\$2.412,63, acrescido da multa de 60%. Consta como complemento que o autuado “Deu saída de mercadorias tributadas com erro na determinação da base de cálculo, fls. 86 e 87.”;

Infração 04 - 06.01.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação

destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, no mês de julho de 2012. Exigido o valor de R\$5.936,89, acrescido da multa de 60%. Consta como complemento que o autuado “Deixou de recolher o ICMS relativo à aquisição de mercadorias destinadas ao Ativo Permanente na aquisição de outra unidade da federação, fls. 90 a 118.”;

Infração 05 - 01.02.01. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Utilizou crédito fiscal na aquisição de Ativo Imobilizado, fls. 91 a 118, no mês de julho de 2012. Exigido o valor de R\$4.154,67, acrescido da multa de 60%;

O autuado apresenta impugnação, fls. 122 a 140, inicialmente, observa a tempestividade da peça defensiva.

Preliminarmente, alega inconsistência do trabalho fiscal, aduzindo ser cediço que o lançamento, o ato administrativo vinculado à lei, está definido no art. 142, do CTN, o qual estabelece que o lançamento deve conter a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o valor do tributo devido, propor a aplicação da penalidade cabível. Acrescenta explicando que lavrar Auto de Infração significa proceder ao lançamento de ofício. Em razão disso, na sua lavratura devem estar presentes os elementos constitutivos de qualquer lançamento.

Revela que no curso de uma fiscalização, o Agente Fiscal ao se deparar com uma infração à legislação tributária inerente ao tributo arrecadado e fiscalizado, poderá lavrar autos de infração, porém, a sua manutenção depende, invariavelmente, da correção da ação fiscal. Frisa que, para tanto, é necessário que o auto de infração esteja revestido de liquidez e certeza, o que pressupõe sua irrefutável fundamentação.

Depois de trazer a colação ensinamentos do jurista pátrio, Aliomar Baleeiro, destaca que somente se todos os elementos estiverem detalhados e demonstrados com clareza e perfeição, em estrita observância ao art. 142 do CTN, o auto de infração poderá ser considerado formalmente válido (o que não necessariamente induz à validade material ou meritória), sendo que a falta de qualquer deles resultará na nulidade insanável do auto de infração.

Menciona que no presente caso, o trabalho fiscal cingiu-se à análise de suas declarações apresentadas, que embora sejam obrigatórias para os contribuintes desse Estado e que, logicamente, refletem as operações fiscais atinentes ao imposto no período fiscal, não tem o condão absoluto de lhe fazer prova contrária, caso seja verificada pela fiscalização fatos que coloquem em dúvida a correta tributação em determinadas operações.

Declara que o levantamento fiscal deveria ser realizado em seu estabelecimento a fim de confrontar os dados lançados eletronicamente e aqueles escriturados em livros obrigatórios. Diz entender que somente um exame mais detido das operações através de seus os livros Registros, em seu estabelecimento, possibilitaria ao agente fiscal autuante vislumbrar o tipo de operação tratada.

Afirma que o autuante deixou de detalhar e demonstrar com clareza e perfeição as infrações cometidas, em estrita inobservância ao art. 142 do CTN, trazendo obscuridade ao trabalho fiscal realizado e dificultando qualquer esclarecimento.

Diz ser atribuição que cabe exclusivamente à autoridade administrativa competente, no caso o agente fiscal do ICMS a descrição pormenorizada da infração, sob pena de causar ao administrado ofensa à sua ampla defesa e contraditório, assegurados pela Constituição Federal, em seu artigo 5º, inciso LV.

Observa que o autuante cometeu irregularidades e contradições deslegitimando o crédito tributário nele abojado, configurando patente iliquidez e incerteza das autuações. Afirma que consoante se verifica nos levantamentos e planilhas que embasaram a lavratura do presente Auto

de Infração, a determinação das infrações que lhe foram imputadas, assim como os critérios utilizados para apuração dos valores supostamente devidos são imprecisos e inconsistentes, dificultando a identificação das infrações.

Destaca que os levantamentos que embasaram a autuação, em muitos casos, não refletem os valores lançados no Auto de Infração, não há identificação clara dos períodos da ocorrência dos fatos geradores do imposto, bem como os critérios para arbitramento da base de cálculo do tributo são contraditórios e não se coadunam com o quanto disposto na Lei nº 7.014/96.

Sustenta que estas irregularidades denotam, sem sombra de dúvidas, a iliquidez e a incerteza da autuação em exame e, por conseguinte, justificam a sua improcedência, uma vez que retrata claramente uma tentativa de enriquecimento ilícito do erário.

Arremata frisando que o lançamento se deu em verdadeira afronta ao art. 142 do CTN, o que justifica o reconhecimento de sua nulidade, não podendo produzir qualquer efeito no mundo jurídico a fim de lhe compelir a recolher aos cofres públicos os valores nele consignados.

Ao tratar da infração 01, afirma em relação à apuração das omissões de saída, que o método utilizado pelo autuante não está claro e em consonância com o disposto no art. 23-B, da Lei nº 7.014/96, o que inviabiliza o amplo direito de defesa e contraditório. Prossegue citando que um dos critérios utilizado é o “PrDevolvEntr”, no entanto, este método não encontra respaldo na legislação acima citada, pois de acordo com o dispositivo que fundamenta a autuação existem apenas quatro critérios para arbitramento da base de cálculo, quais sejam: preço médio – praticado pelo contribuinte; custo médio das entradas no último mês acrescido do valor agregado; custo médio constante do estoque final, acrescido da margem de valor agregado; ou custo médio unitário constante do inventário inicial, acrescido da margem e valor agregado.

Sustenta que o método utilizado pelo agente fiscal não encontra previsão no dispositivo utilizado como fundamento legal para autuação, o que o torna absolutamente nulo.

Sustenta ser imperioso que o levantamento fiscal seja realizado em seu estabelecimento, a fim de confrontar os dados lançados em suas declarações eletrônicas e aqueles escriturados em livros obrigatórios. Afirma que somente um exame mais detido das operações através de seus livros registros fiscais, em seu estabelecimento, possibilitaria ao Agente Fiscal vislumbrar o tipo de operação tratada.

Declara que a nulidade do trabalho fiscal realizado é inconteste diante de graves inconsistências contidas na apuração dos valores supostamente devidos em razão das omissões apontadas. Continua frisando que a própria apuração das omissões cometidas não guarda relação com a quantidade de saídas sem o devido registro apontadas no Auto de Infração.

Revela que, conforme se verifica da “Lista de Mercadorias Utilizadas no Levantamento Quantitativo” anexada ao Auto de Infração, as diferenças de estoque lá indicadas não refletem a quantidade de omissões objeto de autuação.

Observa que para a maior parte das mercadorias listadas não há indicação da quantidade existente no Estoque Inicial e Final, o que leva à dúvida se realmente houve omissão de saída e como foram levantadas, já que o próprio levantamento apresentado não aponta irregularidade. Continua aduzindo que, em muitos casos, o estoque inicial é maior que o estoque final, mas a diferença entre estes não corresponde à quantidade omitida objeto de arbitramento e autuação.

Cita como exemplo, a fl. 316 do referido levantamento, linha 27, a quantidade da mercadoria no estoque inicial são 12 peças e no final de 6, porém a quantidade de omissões são 07 peças. Diz que o mesmo ocorre com a mercadoria constante da linha 15, fl. 316, em que o estoque inicial é de 10 peças e final de 49, mas a omissão corresponde a 02 peças. Prossegue observando que ainda na fl. 316, a mercadoria indicada na linha 35 nem é apontada no Levantamento de Omissões de Saídas, o que demonstra que o levantamento é inconsistente, mesmo havendo diferenças entre estoque

inicial e final.

Registra que, não obstante, de acordo com a fundamentação legal da infração utilizada pelo autuante, todos os critérios de arbitramento da base de cálculo estabelecem como base o preço médio da mercadoria, seja da última saída, última entrada, inventário inicial ou final. Observa que, consoante se verifica do Levantamento das Omissões, no qual há a apuração do ICMS devido em virtude das omissões de saídas, nos casos em que o critério de cálculo adotado é a Última Saída, o valor utilizado para precificação da mercadoria, base de cálculo do imposto, não é o preço médio levantado pelo próprio fiscal. Diz que tal fato é facilmente constatado pela simples comparação entre os dados constantes no referido levantamento e aqueles constantes da Listagem de Notas Fiscais de Saída apresentada pelo agente fiscal. Exemplifica citando a mercadoria listada na linha 27 da página 302 do Levantamento de Omissões é maior que o preço médio apresentado pelo próprio fiscal na Lista de Preços Médios, R\$20,87 e R\$20,08, respectivamente.

Revela que o Levantamento dos Preços Médios apresenta inconsistência, pois as mercadorias são indicadas no último dia do mês, como se todas as saídas tivessem ocorrido nesta data, desconsiderando que em um mesmo mês uma mercadoria varia de preço em virtude de promoções realizadas.

Menciona que, na página 99 do Levantamento de Omissões, a mercadoria listada na linha 15 possui valor unitário de R\$119,00, entretanto, esta mercadoria não aparece em listagem alguma das saídas apresentada pelo autuante, o que impede a verificação do valor por ele utilizado como preço e base de cálculo da omissão. Acrescenta que, além disso, outras peças idênticas, apenas como numeração distinta aparece com valor muito inferior, o que demonstra o equívoco cometido quando da identificação do arbitramento do valor da omissão.

Afirma que as irregularidades citadas são ilustrativas, já que os problemas se repetem em todo o levantamento realizado, sendo que os vícios apontados são suficientes para desqualificar integralmente o trabalho fiscal.

Assinala que mesmo se considerado a existência de omissões de saídas, o arbitramento de sua base de cálculo está inconsistente e em discordância com a legislação de regência.

Arremata asseverando ser nula a Infração 01.

No tocante à Infração 02, que lhe imputa a falta de recolhimento do ICMS na saída de algumas mercadorias comercializadas, revela que, consoante se verifica do levantamento efetuado, o autuante apenas menciona os códigos dos produtos fechados por mês de venda em que teriam ocorrido tais saídas sem o devido recolhimento do imposto sem informar as datas específicas destas vendas. Sustenta que com base nestas informações não tem condições de identificar se, de fato, houve erro em seu recolhimento. Prossegue assinalando que ao longo do mês realiza diversas vendas do mesmo produto, sendo que os mesmos produtos apontados pelo levantamento fiscal, durante o mesmo período da infração, foram tributados normalmente.

Assevera que somente com a precisa identificação das vendas realizadas com erro na tributação é que tem condições de se defender e eventualmente apresentar prova para contraditar o apontamento contido no presente Auto de Infração.

Afirma que a mesma falha do trabalho fiscal ocorre na Infração 03, a qual lhe imputa erro na determinação da base de cálculo de algumas mercadorias.

Relata que o autuante apresentou planilha apenas com a indicação das mercadorias, sem apontar nem as datas em que ocorreram as saídas supostamente com erro de tributação, nem a quantidade de mercadorias erroneamente tributadas. Continua alegando que tal vício acarreta inconsistência insanável, pois existem mercadorias com valores altíssimos, totalmente destoante dos praticados, como, por exemplo, uma bermuda com valor de R\$1.619,73, o que dificulta a identificação do suposto erro que lhe é atribuído. Arremata destacando que nesta infração, o autuante

simplesmente desconsidera que, como empresa comercial varejista, por questões negociais, promove liquidações de suas mercadorias, sendo que em um mesmo mês a mercadoria pode ter valores diferentes.

Pondera que, conforme se constata de suas declarações prestadas mensalmente a este Estado, o volume de mercadorias comercializadas com o devido recolhimento do ICMS representa valores muito superiores aos mencionados no presente Auto de Infração. Acrescenta que tal fato denota que recolhe regularmente o ICMS sobre as mercadorias comercializadas. Arremata frisando que, caso não fosse verdade, os valores questionados seriam muito superiores aos constantes do Auto de Infração em tela.

Observa que, eventualmente, pode existir alguma falha operacional e tais vendas não serem tributadas ou com erro na determinação da base de cálculo. Explica que para a constatação de tais falhas é necessária a identificação da acusação, neste caso, das mercadorias sobre as quais se deixou de recolher o ICMS antecipado, com as respectivas datas das vendas.

Afirma que a descrição pormenorizada da infração é atribuição que compete exclusivamente à autoridade administrativa, sob pena de causar ao administrado ofensa ao seu direito de ampla defesa e contraditório, assegurados pela Constituição Federal, em seu art. 5º, LV.

Reafirma que o autuante deixou de descrever e individualizar as infrações cometidas, lhe impossibilitando trazer elementos para sua defesa, demonstrando a improcedência da autuação. Prossegue comentando a aplicação do princípio da tipicidade e da obrigatoriedade de sua observância. Transcreve ensinamento do jurista Roque Antonio Carrazza, para sustentar que descabe a alegação de que lhe competiria levantar tais informações, pois o ônus da prova compete a quem acusa, no caso, o autuante, já que nos termos do art. 142, do CTN, é atributo da autoridade administrativa a determinação da matéria tributável nos casos de lançamento de ofício.

Arremata assinalando que, diante da fragilidade do trabalho fiscal realizado, não restam dúvidas da improcedência das imputações aplicadas atinentes às Infrações 02 e 03, as quais devem ser canceladas.

Em relação à infração 04 - falta de recolhimento do DIFAL e à infração 05 - creditamento indevido do ativo permanente, pondera que, consoante se verifica da descrição da Infração, teria deixado de recolher o diferencial de alíquota e se creditado indevidamente do ICMS sobre bens destinados ao seu ativo permanente, isto é, utilizou integralmente o crédito no mês da aquisição.

Sustenta que tais infração não podem prosperar, pois não se trata de crédito sobre bens destinados ao ativo permanente, mas sim de mercadorias recebidas em transferência e destinadas a comercialização. Continua esclarecendo que recebeu diversas mercadorias em transferência de seu Centro de Distribuição localizado no Estado de São Paulo, tendo sido emitidas as respectivas Notas Fiscais com destaque e recolhimento do imposto, gerando, portanto, direito ao crédito do ICMS.

Esclarece que, por equívoco na emissão destas Notas Fiscais, o valor das mercadorias nelas informado estava inferior ao efetivamente devido e, portanto, foram emitidas Notas Fiscais Complementares para ajustar estes valores, inclusive do ICMS devido nas operações. Revela que, em decorrência, ao receber tais Notas Fiscais creditou-se do valor do ICMS nelas destacado, como o fez ao dar entrada nas Notas Fiscais originárias. Declara que tal fato decorre única e exclusivamente porque, nestas Notas Fiscais Complementares ao indicar o NCM, o emitente equivocou-se e indicou código correspondente a Letreiros e não dos produtos efetivamente transferidos e comumente comercializados.

Sustenta que este equívoco cometido pelo emitente da Nota Fiscal Complementar não pode ser suficiente para glosar o crédito do ICMS, pois todos os demais dados destas Notas Fiscais fazem

referências às notas fiscais de origem, inclusive com a informação de se tratar de Nota Fiscal Complementar no “campo” “DESCRIÇÃO DO PRODUTO/SERVIÇO” e nos Dados Adicionais a indicação do nº da Nota Fiscal originária.

Revela que todas as informações necessárias para o reconhecimento do seu direito ao crédito foram colocadas, mas o autuante ateve-se apenas ao NCM como se esta informação fosse, de fato, a mais importante e imprescindível para determinação deste direito. Prossegue esclarecendo que para comprovar suas alegações, diz acostar à presente Impugnação algumas Notas Fiscais por amostragem que demonstram com clareza o mero erro formal cometido pelo emitente das referidas Notas - doc. 02, fls. 174 a 271. Explica que, apesar de juntar tais documentos por amostragem, a mesma situação ocorre para a totalidade da exigência contida na Infração ora combatida.

Afirma que autuante, sequer, chegou a analisar os documentos fiscais por ela contestados, pois se tivesse feito fatalmente constataria se tratar de Nota Fiscal Complementar cuja origem são mercadorias destinadas à comercialização e não ativo permanente.

Lembra que o direito ao crédito é constitucional e para ser usufruído pelo contribuinte a única exigência contida na Constituição Federal é o pagamento do imposto em etapa anterior. Diz ser este justamente o caso, creditou-se do ICMS destacado na Nota Fiscal e, portanto, recolhido aos cofres públicos. Arremata assinalando que um mero erro formal, facilmente corrigido pelo emitente das Notas Fiscais, não tem o condão de afastar um direito constitucionalmente garantido.

Assevera que, dúvidas não restam de que se creditou devidamente dos valores do ICMS contestados na presente, o que se comprova pelos documentos ora são acostados aos autos não devendo prosperar a imputação contida no Auto de Infração em tela.

Explica que, além das nulidades apontadas acima, indubitavelmente a presente autuação baseou-se em presunção de falta de recolhimento do imposto sem a devida confirmação dos fatos apontados como ilícitos pelas agentes fiscais.

Destaca, em relação à Infração 01 que não tem interesse algum em omitir dados do poder público, pois, ao contrário, como toda empresa de controle difuso está obrigada a comprovar periodicamente a legalidade das suas operações. Acrescenta que essa infração trata de omissões de saídas, cuja identificação se deu exclusivamente pelo levantamento quantitativo do estoque conforme declarações que prestou ao fisco, arbitrando-se, a partir daí, o montante do tributo devido em virtude de presunção de falta de pagamento do imposto na venda destas mercadorias.

Relata que é empresa que se dedica à atividade de varejo com grande volume de mercadorias recebidas em seu estoque das mais diversas variedades. Continua observando que em razão do volume de mercadorias comercializadas, ao cadastrar as entradas em seu estoque em determinado período podem haver divergências de informações, o que é absorvido ao longo do exercício. Remata assinalando que, situações como estas, em um primeiro momento, em razão da urgência em prestar todas as informações necessárias ao Fisco, podem sair com inconsistências, mas ao longo do período vão sendo absorvidas quando da contagem física do estoque.

Todavia, como a Nota Fiscal já foi cadastrada, em tese pode aparentar uma omissão de entrada, mas na realidade trata-se de mero descompasso entre o volume indicado na Nota Fiscal e o efetivamente recebido.

Revela que outra situação muito particular de seu ramo de atividade que gera as distorções identificadas pelas agentes fiscais são as trocas ou devoluções de mercadorias, pois estas possuem códigos de identificação individualizados por cor e tamanho, podendo gerar divergência ao se efetuar a troca da mercadoria por uma peça igual alterando apenas o tamanho ou cor. Destaca que tal fato é inclusive de conhecimento desta Secretaria da Fazenda, já que efetua

retificações de suas declarações por meio do método de aglutinação de produtos, reduzindo em muito as divergências apontadas. Frisa que apesar de reduzir as divergências, o trabalho não é suficiente para sanar integralmente tal situação, o que somente é corrigido quando da contagem física do estoque, o que pode levar um certo tempo até se equilibrar.

Declara ser uma empresa séria e que atua dentro dos mais rigorosos controles fiscais com alto valor de impostos recolhidos aos cofres públicos, porém, em virtude da própria natureza de sua atividade, podem existir certas inconsistências que aparentam irregularidades, mas em um levantamento mais detalhado é possível verificar a lisura de seus procedimentos.

Explica que, conforme se verifica dos lançamentos efetuados a partir da verificação de suas declarações apresentadas quanto ao seu controle de estoque, em virtude de diferenças avaliadas em períodos fechados, presumiu-se a prática de omissões de entrada e saídas de mercadorias de seu estabelecimento e, a partir destes levantamentos, foram arbitradas as bases de cálculo do imposto, sem a devida verificação de outros documentos que pudessem refutar tais lançamentos.

Acrescenta ainda que, em relação às Infrações 04 e 05, o autuante baseou-se unicamente no NCM indicado nas Notas Fiscais objeto de autuação, sem efetuar qualquer análise da própria descrição contida nas referidas, o que fatalmente levaria à conclusão de que não se tratam de bens destinados ao seu ativo permanente.

Menciona que a prova baseada em presunção e sem qualquer motivação, não é benéfica, tendo em vista que a fiscalização não comprovou o motivo que ocasionou a lavratura da presente autuação ora impugnada.

Assevera que há no presente Auto de Infração somente uma acusação, completamente desprovida de qualquer prova que a sustente. Destaca que a Autoridade Fiscal jamais poderia firmar seu convencimento somente a partir dos dados lançados em declarações, mas caberia àquelas autoridades a profunda e minuciosa análise dos lançamentos contábeis da Impugnante.

Registra ser imperioso que o levantamento fiscal seja realizado em seu estabelecimento pelo agente fiscal responsável, a fim de confrontar os dados escriturados em livros obrigatórios. Sustenta que somente um exame mais detido das operações através das Notas Fiscais e dos livros fiscais, em seu estabelecimento, possibilitaria o autuante vislumbrar o tipo de operação tratada, o que não ocorreu no caso em questão.

Cita a lição de Luís Eduardo Schoueri e de Mari Elbe Gomes Queiroz Maia para ilustrar acerca dos temas, prova por indícios e o ônus da prova no procedimento Administrativo Fiscal. Prossegue revelando que se Autoridade Fiscal não comprova suas alegações, é de se concluir, então, que a autuação é fundamentada em meras suposições, as quais não refletem os fatos e o direito aplicáveis ao caso, constituindo verdadeira inversão das relações jurídicas.

Reafirma ser função da Administração Pública buscar a verdade material, não podendo constituir fatos por meras presunções.

Diz restar demonstrada a improcedência do presente Auto de Infração, devendo ser cancelado.

Ressalta que em nenhum momento obteve a oportunidade de localizar os documentos exigidos pela fiscalização, sendo autuada de maneira incisiva, sem qualquer prova cabível que possa infringir os atos realizados.

Em relação às multas aplicadas, declara que são indevidas por encerrarem exigência confiscatória, em total afronta à Constituição Federal.

Lembra que, de fato, infração e penalidade têm, necessariamente, uma correlação. Afirma que, além da correlação, dispositivo e comportamento do sujeito passivo, deve haver um equilíbrio entre a falta cometida e a sanção a ser imposta, traduzindo-se como a proporcionalidade entre a falta e a penalidade.

Explica que, ao se aplicar multa que corresponde a quase a totalidade do imposto originalmente devido pelo contribuinte, esta deixa de possuir caráter meramente punitivo, educativo, e passa a assumir características arrecadatórias, acarretando enriquecimento sem causa do Poder Público.

Observa que a exigência da multa em percentuais elevados, representa um verdadeiro excesso de exação, porque, pune confiscatoriamente o contribuinte que agiu com boa-fé, tanto que não deixou de recolher o tributo devido, inclusive amparado pelas normas e princípios constitucionais e legais.

Sustenta que as multas exigidas devem ser consideradas como ostensivamente confiscatórias, porque seus valores não guardam qualquer respaldo do ponto de vista infracional, constituindo-se inequívoca ofensa aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Observa que no presente caso analisado, o caráter confiscatório é ostensivo, pois em virtude de irregularidades praticadas, ultrapassa o aspecto lógico, racional e fundamentalmente o legal, consubstanciando-se em verdadeiro locupletamento ilícito, que o Direito repugna e não admite, por se tratar de fato sem causa legítima.

Revela que o percentual de multa aplicado corresponde a 60% do valor do imposto exigido, podendo chegar a 100% conforme a infração supostamente cometida, o que revela medida de confisco, repudiado pela Constituição.

Observa que o percentual cobrado sobre o valor do suposto crédito tributário é absolutamente aviltante em relação ao fato considerado como eventual “infração”, pois, como se sabe, o lançamento tributário consiste na descrição do fato jurídico tributário, fato lícito, jurisdicionado pela regra-matriz de incidência tributária.

Registra que mesmo se fosse admitida a regularidade do lançamento, de qualquer modo as multas exigidas devem ser consideradas como ostensivamente confiscatórias, porque o seu valor não guarda qualquer respaldo do ponto de vista infracional, uma vez que a infração apontada jamais ocorreu.

Diz ser certo que a Constituição Federal ao vedar o emprego do confisco tributário (art. 150, inciso IV), na realidade está impedindo que todo e qualquer ente político, com poder de imposição fiscal emanado da mesma Carta, venha a cobrar tributo ou penalidades (multas), que tenham nítido e ostensivo caráter de confiscar a propriedade privada.

Afirma que o critério confiscatório do tributo ou da multa, está na total desproporcionalidade entre o valor da imposição e o valor tributável ou entre o valor do imposto devido, tratando-se de obrigação principal; e em se tratando de multa ou penalidade aplicada por inobservância de obrigação acessória, afere-se o gravame confrontando-se o valor do tributo pelo ente político, em comparação com a falta ou infração praticada pelo responsável ou contribuinte infrator.

Ressalta que sempre honrou com todos os seus compromissos, assim, o pagamento do referido imposto e da multa aplicada ocasionaria um verdadeiro enriquecimento ilícito para o Fisco, que o Direito repugna.

Arremata asseverando que as penalidades impostas são excessivas e devem ser exonerada, a despeito da própria improcedência da autuação.

Protesta pela juntada de outros documentos relacionados aos fatos descritos na presente defesa.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração, tendo em vista as nulidades apontadas, cancelando-se a exigência do imposto e demais consectários legais nele contidos.

Na informação fiscal, fls. 274 a 277, o autuante depois de resumir as razões de defesa do impugnante articula as ponderações que se segue.

Em relação a sigla utilizada que causou grande embaraço ao representante da empresa, observa

que se o mesmo desse uma olhada nos relatórios entregue a autuada em CD, teria notado que esta sigla é “Notas Fiscais de Entradas (devolução de Vendas) Utilizada para Cálculo do Preço Médio de alguns produtos que não tiveram Saídas e seus estoques Inicial e Final estão zerados, no exercício de 2012.

Explica que no exercício de 2012, todas estas mercadorias que tiveram seu preço médio calculado através das entradas por devolução de vendas, o CFOP 1202, seus estoques inicial e final foram informados zero e também não existiram vendas. Portanto o preço médio só se poderia dá através destas entradas informadas pelo próprio contribuinte na sua EFD entregue a SEFAZ.

Sustenta ser este método, o mais benéfico para o contribuinte porque, do valor informado foi excluído o valor agregado constante nas vendas, e é por isso, que o valor do produto informado nas notas fiscais é maior que o preço médio calculado. Assevera não haver nada de irregular, apenas uma falta de atenção do representante da empresa, o que faz cair por terra a pretensão da defesa pela nulidade deste lançamento.

Quanto à alegação de ser imperioso realizar o levantamento fiscal no estabelecimento da impugnante, diz não encontrar respaldo essa sua pretensão, já que todos os dados necessários para a fiscalização estão dispostos na escrituração DIGITAL - EFD, esta entregue pelo contribuinte a SEFAZ. Arremata frisando ser esta, outra arguição sem respaldo.

No que tange a alegação de que para maior parte das mercadorias listadas inexistem indícios de quantidade no estoque Inicial e Final, o que leva a duvidar se realmente houve omissões de saídas e como foram levantadas, diz o seguinte.

Esclarece que neste sub item, o representante do autuado faz dois questionamentos puramente protelatórios quanto cita que que a maioria das mercadorias não tem indícios de quantidades nos estoques inicial e final, como fosse obrigatório os estoques conter quantidades. Explica que pode acontecer ou não, mas isso não inviabiliza o levantamento quantitativo. Diz que no caso em tela o autuado no decorrer do exercício, vários produtos só tiveram entradas em devolução de mercadorias vendidas, e seus estoques foram informados zerados como esta expresso na sua EFD entregue a SEFAZ, como também não houve saídas informada destes produtos no exercício. Portanto tudo dentro da normalidade e da Lei.

Quanto ao questionamento sobre, se houve ou não Omissões e como foram levantadas, observa que o representante do autuado deve desconhecer a equação utilizada para apuração das omissões, que é igual a: $(\text{Estoque Inicial} + \text{Entradas}) - (\text{Estoque Final} + \text{Saídas})$. Informa que se o resultado der positivo aponta para uma omissão de saídas, se der negativo aponta para uma omissão de entradas. Destaca que em relação aos exemplos acostados pela defesa não inviabiliza o levantamento quantitativo, já que qualquer um ou vários componente da equação pode estar sem movimentação. Sustenta que a defesa acostada não tem respaldo para inviabilizar o lançamento.

Infrações 02 e 03 - Observa que o representante do autuado alegou que nos demonstrativos apenas foram mencionados os códigos dos produtos fechados por mês sem o devido recolhimento do ICMS, sem informar datas específicas das vendas e com base nessas informações a impugnante não tem condições de identificar se, de fato, houve erro em seu recolhimento.

Afirma que se a narrativa do impugnante fosse verídica, concordaria com ele, mas não condiz com a verdade dos fatos, já que as mercadorias além de vir com seus códigos, vem também as descrições das mercadorias, ver fls. 85 a 88 para saídas sem tributação e 85 a 90 para saídas com base de cálculo a menos. No que diz respeito às datas: *“como a autuada realiza suas vendas por ECF e suas vendas são escrituradas no ultimo dia do mês em bloco, por alíquota”*. Prática correta, vem a data apresentada pela autuada na sua EFD entregue a SEFAZ e como estas mercadorias constante no demonstrativo, fls. 85 a 88, que veio também com alíquota zero, consequentemente não foi levado a tributação, e que agora, se regulariza e efetuando a cobrança

do imposto. Arremata sustentando que também não tem condições de prosperar mais esta arguição da defesa.

Diz em relação à infração 03, que o impugnante asseverou que, da mesma forma, foram cometidos os mesmos erros da infração 02, a qual imputa erro na determinação da base de cálculo de algumas mercadorias. E, como na infração anterior, diz que a fiscalização apresentou planilhas apenas com indicação do valor das mercadorias, sem apontar as datas em que ocorreram as saídas. Cita o valor de R\$1.619,73, apresentado na planilha e diz impossível uma bermuda ter esse preço altíssimo praticado.

Com relação às datas questionadas, como foi explicitado na infração anterior, por ter o autuado vendido suas mercadorias por ECF suas vendas são escrituradas na sua EFD ao final de cada mês por bloco de alíquota, e esta explicação serve também para responder o valor do produto bermuda e seu valor. Revela que, como sua escrituração é por bloco por alíquota, aquele valor pode representar varias bermudas, e foi o que aconteceu. Esclarece que o demonstrativo juntado ao PAF, fls. 85 a 90, onde da base de cálculo, para o cálculo do ICMS devido é um valor a menos, ficando bem claro quanto ao calculo e o ICMS devido. Afirma inexistir chance de prosperar mais esta sua arguição. Frisa, quanto às demais citações são informações referentes a procedimentos a serem observados, que não afetam o levantamento apresentado.

Infrações 04 e 05 - Falta de Recolhimento do DIFAL e Creditamento Indevido Referente a Mercadorias Destinadas ao Ativo Permanente da Empresa.

Afirma que o representante do autuado diz que as mercadorias constantes nas notas fiscais são para revenda, vinda por transferência do seu CD em São Paulo e por erro veio com valores a menos e foram emitidas novas notas fiscais complementares para sua regularização, e por equívoco foi indicado o NCM de LETREIROS.

Observa que o representante do autuado faz uma narrativa que não tem nada haver com a realidade, conforme se verifica nos demonstrativos e notas fiscais juntadas aos autos, fls. 90 a 118. Assevera que não se trata de notas fiscais complementares e sim de transferência de Ativo Permanente de LETREIROS EM MDF, sem relação nenhuma com a atividade mercantil da empresa. Portanto sem chance de prosperar mais esta alegação.

No que concerne a alegação de que a autuação é baseada em presunção, tentando atribuir às infrações listadas no Auto de Infração como presunção de cometimento de infração, assevera que não condiz com a realidade, já que todas as infrações listadas estão lastreadas por relatórios e planilhas diversas extraídas seus valores dos livros fiscais - EFD, entregue a SEFAZ pelo autuado. Portanto, declara não há que se falar em presunção.

Quanto à multa confiscatória, declara que esta alegação não deve ser discutida nesta esfera, já que tem sua função vinculada a Lei e dela não pode se afastar. Portanto, mais um item da defesa, cuja impugnação, não deve prosperar.

Conclui pugnando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

O defendente suscitou a nulidade do presente Auto de Infração, alegando cerceamento de defesa por inconsistência do trabalho fiscal por ter apurado as irregularidades com base em suas declarações fornecidas ao fisco e não em seus registros fiscais no estabelecimento autuado. Não deve prosperar a pretensão do impugnante, haja vista que o procedimento fiscal que apurou as irregularidades, objeto da autuação, foi realizado estritamente nos documentos e escrituração digital do autuado, em total consonância com a legislação que rege a matéria. Portanto, ante a inexistência de qualquer exigência legal para que a fiscalização somente seja realizada no estabelecimento fiscalizado, entendo superada esta questão.

Não devem prosperar também as alegações de que ocorrera falta de clareza e perfeição na descrição das infrações cometidas e veiculadas no Auto de Infração, bem como, de que a apuração dos valores devidos encontra-se eivada de imprecisão e inconsistência. Verifico que, ao contrário do que suscitou o impugnante, todas as infrações que compõem a autuação encontram-se respaldadas em descrição pormenorizada, acompanhada do respectivo enquadramento legal e tipificação das multas sugeridas, bem como, embasadas em planilhas que detalham de forma cronológica e individualizada por documento fiscal a origem do débito apurado. Portanto, não há que se falar na existência de óbice à plena compreensão da acusação fiscal em todas as suas dimensões.

Não acolho também a alegação de que ocorrera presunção ou arbitramento da base de cálculo em qualquer das infrações que compõem o presente Auto de Infração, eis que, os levantamentos fiscais estão respaldados na legislação de regência e nenhuma das infrações teve o débito apurado de forma indireta, ou seja, com a utilização elementos alheios a documentação e escrituração fiscais das operações realizadas pelo estabelecimento autuado no período fiscalizado. Todos os débitos foram estritamente quantificados através das operações consignadas na documentação e escrituração fiscal do autuado, inexistindo inferência alguma na obtenção dos valores que resultaram nos montantes exigidos.

Assim, depois de constatar que o PAF está revestido das formalidades legais, e que não se encontram no presente processo os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF-BA/99, para se determinar a nulidade do presente lançamento, considero superadas as questões atinentes as preliminares de nulidade suscitadas.

No mérito, o Auto de Infração é constituído de cinco infrações à legislação do ICMS, conforme devidamente enunciadas no preâmbulo do relatório.

A Infração 01 apura falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2011 e 2012, conforme demonstrativos às fls. 19 a 83

O levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias constitui modalidade de procedimento fiscal destinado a conferir as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento de contribuinte, num determinado período, tomando-se como pontos de referência os inventários inicial e final do período considerado, levando-se em conta, tanto as quantidades de mercadorias, como a sua expressão monetária. (art. 1º da Portaria 445/98). No presente processo, houve a constatação de omissão de saídas de mercadorias tributáveis conforme demonstrativos elaborados pelo autuante, anexados aos autos, tendo sido entregues as cópias ao contribuinte.

O art. 60, §1º, do RICMS-BA/97 determina que na apuração da base de cálculo, quando forem constatadas, simultaneamente, omissão de entradas e saídas de mercadorias, levar-se-á em conta, apenas, a ocorrência ou diferença de maior valor monetário já que as demais nela estão incluídas.

Em sede de defesa, além das alegações já enfrentadas por ocasião da análise das preliminares de nulidade suscitadas, o impugnante alegou que o critério adotado na obtenção do preço médio “PrDevolEntra” não consta elencado no art. 23-B, da Lei 7.014/96.

O autuante explicou na informação fiscal que “PrDevolEntra” corresponde a Notas Fiscais de entradas (Devolução de Vendas), explicitado nos arquivos constantes do CD, fl. 14, e entregue ao autuado, fl. 17. Por isso, entendo que não deve prosperar a alegação do defendente, uma vez que se trata de mercadorias arroladas no levantamento que, além de não terem saídas no período de apuração, não possuíam estoques iniciais e finais, foi aplicado o critério previsto, relativo às entradas.

Logo, não resta dúvida que as operações de devoluções de vendas - CFOP 12.02, se configuram entradas de mercadorias, que no presente caso, se constituem de operações de retorno das saídas.

Quanto à alegação defensiva de que, nos casos em que o critério de cálculo do preço médio adotado é a Última Saída, o valor utilizado para precificação da mercadoria, base de cálculo do imposto, não é o preço médio levantado pelo próprio fiscal, verifico não há como prosperar tal questionamento, haja vista que, depois de examinar a exemplificação carreada aos autos para demonstrar a suposta inconsistência, o impugnante não identifica a mercadoria e nem o exercício a que se refere, e muito menos, qual o Levantamento de Omissões, já que na apuração, em cada exercício, o sistema de auditoria integrado de levantamento quantitativo de estoques gera vários demonstrativos de omissão. Portanto, mesmo dispondo de elementos em sua documentação e escrita fiscais, bem como das cópias dos demonstrativos do levantamento quantitativo de estoques, o defendente não apresentou comprovação inequívoca de suas alegações, o que se configura mera alegação desprovida de suporte fático, insuficiente para macular a acusação fiscal.

Em relação ao questionamento de não ter sido considerada a variação de preços em decorrência das promoções realizadas em um mesmo mês no levantamento dos preços médios, constato que não procede a alegação defensiva, tendo em vista que no levantamento fiscal foi adotado “o preço médio das saídas praticado pelo contribuinte no último mês em que a mercadoria houver sido comercializada no período fiscalizado”, conforme preconiza o inciso I, do art. 23-B da Lei 7.014/96. Logo, inclusive as variações de preços, a qualquer título, ocorrida no período.

O impugnante também alegou que a maior parte das mercadorias arroladas no levantamento não há indicação de estoque inicial e final, o que, segundo seu entendimento, gera dúvida se realmente ocorrera omissão de saídas, dentre outros casos relativos a preço médio, indicou também a existência de mercadorias, em que o estoque inicial é maior que o final, mas a diferença entre estes não corresponde à quantidade omitida apurada.

Depois de compulsar os elementos que compõem a apuração das omissões de saídas, apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoques, constato que não procedem as ponderações da defesa, tendo em vista que as alegações alinhadas denotam o desconhecimento de impugnante de que as omissões num determinado exercício fechado são apuradas do confronto quantitativo entre o somatório do estoque inicial e das entradas de mercadorias com o somatório das saídas de mercadorias com o estoque final, sendo o resultado dessa expressão aritmética positivo, se configura omissão de saídas, como no presente caso e, se negativo, se configura omissão de entradas.

Portanto, a simples análise comparativa estática entre os estoques iniciais e finais, como pretendeu o autuado, sem considerar a movimentação das mercadorias no período fiscalizado, é insuficiente para indicar a existência, ou não, de omissões.

Ademais, o levantamento fiscal identifica individualizadamente em suas planilhas a origem de todas as movimentações realizadas pelo defendente nos exercícios fiscalizados, lastreadas nas notas fiscais escrituradas, bem como nos saldos iniciais e finais consoante escrituração no livro Registro de Inventários.

Verifico que também foram respeitadas as orientações estabelecidas pela Portaria 445/98, precipuamente o inciso I do art. 13, uma vez que apurado o valor da omissão de saídas maior do que o da omissão de entradas, deve ser cobrado o imposto relativo às operações de saídas omitidas.

Assim, conforme expendido, resta evidenciado nos autos, o sujeito passivo foi acusado da falta de recolhimento do imposto relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem a

emissão de documentos fiscais e não trouxe ao PAF elementos que motivem a revisão do imposto exigido nesse item da autuação.

Dessa forma, concluo pela subsistência da infração 01.

A Infração 02 imputa ao sujeito passivo a falta de recolhimento ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, conforme Demonstrativo às fls. 85 a 88 e 90.

O autuado alegou em sua defesa que o demonstrativo de apuração elaborado pelo autuante não lhe permite identificar se de fato ocorrera a infração por não apresentar as datas específicas de cada ocorrência em que foi apurada a falta de recolhimento em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, uma vez que somente consta o registro dos códigos dos produtos fechados por cada mês de venda.

Em suma, essa foi a razão de defesa articulada pelo impugnante.

Depois de examinar os demonstrativos de apuração, verifico que na descrição da infração consta claramente se tratar de saídas tributáveis realizadas por meio ECF. O autuante esclareceu que, como consta em sua EFD, a escrituração das vendas do estabelecimento autuado é realizada no último dia do mês em bloco e por alíquota. Logo, e não deve prosperar a alegação defensiva.

Assim, inexistente qualquer desconformidade no demonstrativo de apuração elaborado pelo autuante. Ademais, mesmo sendo o autuado detentor de todos os elementos que identificam as operações registradas em bloco, não apresentou qualquer comprovação inequívoca de inconsistência no levantamento fiscal.

Ante a inexistência de qualquer inconsistência nos valores discriminados no demonstrativo desta infração, concluo pela subsistência da autuação.

Infração 03 - cuida do recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, consoante Demonstrativo às fls. 86 e 87.

Do mesmo modo que na infração 02, o defendente alegou que o demonstrativo de apuração que apresenta o registro mensal por bloco e por alíquota, questionou também, o preço de algumas saídas por entender exorbitante.

Assiste razão ao autuante que rebateu em sua informação fiscal as alegações da defesa esclarecendo que, por se tratar de registro em bloco por alíquota no último dia do mês, não sendo possível fazer a análise do preço por unidade de mercadoria, como aduziu o impugnante, tendo em vista que o preço pode não ser unitário e sim de mais de um item por período registrado em bloco.

Mantenho a acusação atinente ao item 03 da autuação.

Infração 04 - trata da falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, consoante demonstrativo, fl. 91.

Infração 05 – acusa o autuado da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento autuado - Demonstrativo à fl. 90.

Para ambas as infrações o autuado alegou, em suas razões de defesa, que as mercadorias arroladas no levantamento fiscal são destinadas a comercialização, oriundas de transferências de seu CD no Estado de São Paulo e que por erro vieram com valores a menos e foram emitidas notas fiscais complementares para sua regularização e por equívoco foi indicada a NCM de Letreiros.

O autuante, ao prestar informação fiscal, asseverou que alegação da defesa nada tem a ver com a realidade, pois, de acordo com os demonstrativos e as notas fiscais juntadas ao PAF, fls. 90 a 118, se constata que não se trata de notas fiscais complementares e sim de transferência de Ativo Permanente Letreiros em MDF, sem qualquer relação com a atividade mercantil do estabelecimento autuado.

Depois de examinar as peças do processo constato que efetivamente a alegação da defesa não pode prosperar, haja vista que a apuração da exigência fiscal desses dois itens da autuação foi realizada com base nas notas fiscais e na EFD do estabelecimento autuado gerando os demonstrativos de débitos, fls. 90 e 91, e cópias das referidas notas fiscais arroladas no levantamento fiscal e acostadas às fls. 91 a 118, e devidamente entregues ao autuado. Portanto, a acusação fiscal afigura-se devidamente estribada na legislação de regência e na documentação fiscal do autuado, sendo assim, a mera alegação de erro na emissão das notas apontada pela defesa não tem o condão de elidir o cometimento das irregularidades infringidas.

Nestes termos, concluo pela subsistência das infrações 04 e 05.

Em relação aos argumentos da defesa de que as multas indicadas no lançamento são confiscatórias e ofensivas aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, portanto, inconstitucionais, apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa, deixo de apreciar esses argumentos defensivos, haja vista que as referidas multas estão previstas no art. 42 da Lei nº 7.014/96 e, ao teor do disposto no art. 167, inciso I, do RPAF-BA/99, não se inclui na competência deste órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Ante o exposto concluo pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206826.0001/16-3**, lavrado contra **MARISA LOJAS S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$205.027,07**, acrescido das multas de 100% sobre R\$187.128,76 e de 60% sobre R\$17.898,31, previstas no art. 42, incisos III, II, alíneas “a” e “f” e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de março de 2017.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS - JULGADORA